

# حسابداری استراتژیک تحولی در کاربرد حسابداری مدیریت

## بهین تقوی دیلمانی

— لیسانس حسابداری از مؤسسه عالی حسابداری  
— عضو انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان  
— تحلیلگر و طراح سیستمهای حسابداری  
— مدرس درس حسابداری مدیریت در دانشگاهها



جهت پاسخگویی به تقاضای فراوان موجود جهت محصولات آنان و محدودیتهای سرمایه‌ای از سوی دیگر آنها را در دهه‌های اخیر واداشته است تا مجموعه کاربردهای جدیدی در حسابداری مدیریت ابداع کرده به کار بندند، که امروزه از آن به عنوان «حسابداری استراتژیک» یاد می‌شود؛ «استراتژیک» به این دلیل که هر یک از مفاهیم مورد نظر به منظور دستیابی به استراتژیهای درازمدت شرکت در زمینه‌های «بازار»، «تولید» و «تکنولوژی» در آن کاربرد یافته‌اند.

در این مقاله کاربردهای جدید حسابداری مدیریت در حسابداری استراتژیک مورد مطالعه قرار گرفته است بنیانگذاران مبحث حسابداری استراتژیک در واقع ژاپنیها هستند و سایر کشورها از تجربیات آنان پیروی کرده‌اند.

رشد سریع و سرسام‌آور تکنولوژی، افزایش تنوع محصولات و رشد بازار رقابت از یک سو و محدودیتهای صنایع ژاپن از نظر امکانات تولید، همچون جا و مکان، مواد اولیه، محدودیت زمان سفارش

استراتژیک و شناخت و تعیین جایگاه مقایسه‌ای حسابداری مدیریت در صنایع ایران، سیر تحولات برخی از مفاهیم حسابداری مدیریت از زمان پیدایش آن تا

برای آشنایی با کاربردهای جدید حسابداری مدیریت در حسابداری

در این شرکت اقدام خاصی در جهت تعیین قیمت تمام شده محصولات صورت نمی‌گرفت ولی جزئیات اطلاعات هزینه موجود حاکی از آن است که امکان محاسبه قیمت تمام شده تا حدودی وجود داشته است.

بحث هزینه‌های سربار در آن مقطع به علت نقش کم آن در کل هزینه‌ها، نمی‌توانسته است تاثیر مهمی در محاسبات قیمت تمام شده داشته باشد.

در سده‌های هفدهم و هیجدهم کمتر شواهدی از رشد حسابداری صنعتی دیده می‌شود. طبق قرینه‌های موجود روش هزینه‌یابی سفارش کار برای اولین بار در یک کارخانه کوچک تولید کفش در سال ۱۷۵۰ در انگلستان به کار گرفته شده است که طبق آن هزینه جرم مصرفی براساس اندازه‌های مختلف کفشها به آنها اختصاص می‌یافته است.

روش هزینه‌یابی مرحله‌ای اولین بار در سال ۱۷۷۷ در یک کارخانه پارچه‌بافی انگلیسی با استفاده از روش حسابداری دوپل به کار گرفته شد. جهت هر یک از مراحل ساخت از حسابهای مقدراری / پولی جداگانه استفاده می‌شده است. هزینه‌ها شامل مواد از مرحله اول به مرحله بعدی و تا آخر انتقال یافته و نهایتاً تبدیل به قیمت تمام شده کالای نهایی می‌شده است. رابرت همیلتون در بخشی از کتاب خود به نام «مقدمه‌ای بر بازرگانی» در سال ۱۷۸۸ به دفترهای تولید و انواع طبقه‌بندی جزئی‌تر هزینه‌ها اشاراتی کرده است که از آن، جهت محاسبات قیمت تمام شده استفاده می‌شده است. دفترهای هزینه پیشنهادی شامل دفتر هزینه مواد بوده است ورق بزنید



تا دو قرن بعد از پاچولی جانشینان او نتوانستند کاربرد حسابداری دوپل را تا حد طبقه‌بندی هزینه‌ها در صنعت ارتقا بخشند یا طبقه‌بندی تفصیلیتری از هزینه‌ها را مطرح کنند.

قرائن نشان می‌دهد که طبق تحقیقاتی که توسط خانم روور Roover در سال ۱۹۳۷ در یک کارخانه نساجی صورت گرفت، این کارخانه ایتالیایی در سال ۱۵۳۱ از هشت نوع دفتر حسابداری که به سبک حسابداری دو طرفه ثبت و نگهداری می‌شد، استفاده می‌کرده است.

عنوانهای دفاتر حسابداری مزبور بدین قرار است:

دفتر ضایعات

دفتر روزنامه معاملات خرید و فروش

دفتر کل برای حسابهای شخصی و

غیرشخصی

دفتر معین هزینه دستمزد

دفتر نقدی

سه دفتر روزنامه متنوع جهت ثبت مواد

امانی نزد دیگران

به امروز بررسی می‌شود. با نگرشی به سیر پیدایش و تکامل حسابداری مدیریت مشاهده می‌شود که فن حسابداری برای اولین بار در قرن چهاردهم میلادی به وسیله بسیاری از بازرگانان ایتالیایی به کار می‌رفته است. در اواخر قرن پانزدهم، در ونیز ریاضیدانی به نام لوکا پاچولی این حرفه را به شکلی منظم در بخشی از کتاب ریاضی خود مطرح کرد و به چاپ رساند و بعدها در سایر کشورهای جهان، همچون آلمان، فرانسه و انگلستان جایگاه شایسته‌ای به آن داده شد.

در هیچیک از متون منتشر شده آن زمان اشاره‌ای به فعالیتهای اقتصادی غیر از خرید و فروش نشده است. افزون بر آن، در این مقطع از زمان از آنجا که صنعت در دست عده معدودی صنعتگر کوچک اداره می‌شد و با توجه به احاطه‌ای که آنان نسبت به کم و کیف کار خود داشتند، نیازی به طرح موضوع حسابداری صنعتی (Industrial Accounting) احساس نمی‌شد.

که در یک صفحه آن وارده‌های مواد و در ستون جداگانه‌ای از آن کالای ساخته شده وارد می‌شد و در صفحه مقابل مصرف مواد و طی ستونی جداگانه از آن فروش کالای ساخته شده منعکس می‌گردید. دفتر دیگری به هزینه دستمزد اختصاص داشت که به تفکیک کارکنان واحدهای مختلف، نوع کار، تعداد روزهای کارکرد، نرخ دستمزد روزانه و میزان حجم کار انجام یافته توسط هر یک از کارکنان و دستمزد هر پارچه از کار (در شرایطی که روش پرداخت دستمزد به طریق پارچه‌کاری بود) نگهداری می‌شد. همچنین همیلتون دفتر دیگری را جهت نگاهداری سوابق هزینه‌های مختلف شامل مواد مصرفی، دستمزد، هزینه ماشین‌آلات، اجاره، مالیات مستقیم و سایر هزینه‌ها پیشنهاد می‌کند. یکی دیگر از نکات بارزی که همیلتون در کتاب خود مطرح می‌کند، اختصاص به محاسبه اقساط یا سرک مواد در هر یک از مراحل تولید در هزینه‌یابی مرحله‌ای دارد. از سوی دیگر با توسعه کارخانه‌ها و رشد صنایع در اوایل قرن نوزدهم، کرون هلم نحوه تعیین سود و زیان را به صورت ماهانه مطرح کرد. او پیشنهاد کرد که برای تعیین سود و زیان باید مواد خریداری شده، و موجودی اول دوره و هزینه‌ها به بدهکار حساب سود و زیان و حساب فروش و موجودی پایان دوره در بستانکار آن منظور شود. روش طبقه‌بندی هزینه‌ها و حسابهای صنعتی توسط کرون هلم به هیچ‌وجه کارآ نبود.

با انقلاب صنعتی، بابیج Babbage یکی از استادان ریاضی دانشگاه کمبریج در سال ۱۸۳۹ در بخشی از کتاب «اقتصاد تولید و ماشین» چنین پیشنهاد کرد که «باید زمان

بیشتری جهت تحقیق دریافتن روشهای مناسب قیمت تمام شده اختصاص داد». او هیچ روش خاصی را برای محاسبه قیمت تمام شده پیشنهاد نمی‌کرد، اما اعتقاد او بر آن بود که هر کارخانه‌ای باید سازمانی را جهت انجام عملیات حسابداری صنعتی در داخل خود تشکیل دهد تا نسبت به پرداخت هزینه‌ها و کنترل آنها و ارتباط مواد خریداری و مصرفی با واحدهای فروش رفته نظارت داشته باشد.

توسعه حسابداری صنعتی در اوایل قرن نوزدهم در فرانسه چشمگیرتر از سایر کشورها بود. طبق شواهد موجود از یک کارخانه شیشه‌سازی فرانسوی که از روش واقعاً مدرن هزینه‌یابی مرحله‌ای جهت محاسبات قیمت تمام شده محصولات خود استفاده می‌کرد نکاتی جالب توجه به چشم می‌خورد که به آنها اشاره می‌کنم. در این کارخانه هزینه استهلاک و تعمیرات ساختمان و ماشین‌آلات در محاسبات قیمت تمام شده منظور می‌شده و از نرخهای میانگین مواد جهت قیمتگذاری مواد مصرفی استفاده می‌شد. از نکات مهم دیگر در محاسبات قیمت تمام شده این کارخانه، منظور کردن هزینه بهره سرمایه در محاسبات قیمت تمام شده و روش نگاهداری دائمی موجودیها بوده است.

سی سال بعد لویی مزی‌یر L. Mézières در فرانسه روش هزینه‌یابی سفارش کار مدرن را در کتاب «حسابهای صنعتی و ساخت» مطرح کرد و در سال ۱۸۶۲ چاپ پنجم آن نیز انتشار یافت و در مدارس از آن به‌عنوان کتاب حسابداری صنعتی مرجع استفاده می‌شد. روش هزینه‌یابی سفارش کار را مزی‌یر بدین ترتیب پیشنهاد کرده بود که «مواد» در دفتری که هر ردیف آن به یک

نوع کالا اختصاص داشت و به تفکیک اطلاعات مقداری و پولی موجودی اول دوره، خرید طی دوره، مصارف مواد در سفارشهای مختلف و موجودی پایان دوره آنها بود، ثبت و نگهداری شود. هزینه دستمزد روزانه برحسب سفارشهای مختلف در طول ماه طبقه‌بندی می‌شده است و جهت هزینه‌های به کار رفته در سفارشات از دفتر هزینه‌های سفارش که هر صفحه آن به یک سفارش اختصاص داشته و دربرگیرنده هزینه‌های مواد و دستمزد آن بود، استفاده می‌شده است.

حساب سفارشات براساس گزارشهای سرپرستان کار از میزان مصرف مواد و اوقات کارکرد کارکنان، مورد ثبت قرار می‌گرفته است و میزان سود هر سفارش به آن اضافه و از این طریق قیمت فروش سفارشات محاسبه می‌شده است. همچنین او پیشنهاد کرده بود که از دفتری نیز جهت انعکاس سفارشهای تکمیل شده و سفارشات که تکمیل و تحویل شده‌اند استفاده شود.

سیستم پیشنهادی مزی‌یر اگرچه پیشرفته بود، لیکن نارساییهایی داشت. برای نمونه در این روش جهت کار در جریان ساخت پیشبینیهای لازم صورت نگرفته بود و همچنین موجودی پایان دوره مواد شامل مواد موجود در سفارشهای در جریان ساخت و یا هزینه‌های سربار در محاسبات قیمت تمام شده سفارشات جایگاهی نداشت. از دیگر اشکالات این شیوه، نبود روش قیمتگذاری مشخصی جهت مواد خریداری شده با نرخهای متفاوت بوده است.

بدین ترتیب مزی‌یر چیزی به تئوریهای هزینه‌یابی اضافه نکرد بلکه

امکان درخور توجهی از کاربرد حسابداری صنعتی در عمل را به نمایش گذاشت.

در سال ۱۸۵۱ اولین کتاب حسابداری و دفترداری جهت سیستمهای کشاورزی در انگلستان به چاپ رسید. در این کتاب موضوع منع محاسبه سود و زیان موسسات کشاورزی به صورت یکجا و در کل مطرح شده و اشاره شده بود که در موسسات کشاورزی می باید جهت هر محصول و هر نوع از عملیات کشاورزی حساب جداگانه ای ایجاد شود و به همین خاطر پیشنهاد شد که عملیات مالی هر یک از انواع محصولات و عملیات کشاورزی از دفتر روزنامه صندوق استخراج و در دفتر معین جداگانه ای نگهداری شود تا نهایتاً بتوان براساس محاسبه سود و زیان هر یک از محصولات درخصوص ادامه یا قطع عملیات کشاورزی آنان تصمیمگیری کرد. در این دوران کمتر دیده می شود که کتابی درخصوص هزینه یابی به چاپ رسیده باشد. با نضج گرفتن صنایع مشاهده می شود که تجربه در انجام عملیات حسابداری صنعتی از ثوری پیشی گرفته است. ضمناً طبق قرینه های موجود در آن زمان کمتر این انگیزه در صنایع احساس می شده است که عملیات حسابداری صنعتی می تواند در فرایند تولید نیز نقش داشته باشد.

در آن زمان تنها در صنایع انگلستان است که بوضوح اظهار می شد که حسابداری صنعتی باید جهت هزینه یابی محصولات با اطلاعات تولید ارتباط تنگاتنگ داشته باشد.

## رئیسان هزینه یابی

سه دهه آخر قرن نوزدهم در کشورهای

انگلیسی زبان به عنوان دوره رئسانس حسابداری صنعتی شناخته شده است. در دهه های ۸۰ و ۹۰ قرن نوزدهم نویسندگان زیادی ایده های جدیدی را در حسابداری صنعتی مطرح کردند. ایده های جدید عمدتاً در نتیجه مطالعه تکنیکهای جدیدی که برای اولین مرتبه در صنایع آن زمان کاربرد یافته و از درجه اهمیت بالایی برخوردار بودند سرچشمه می گرفت.

نوشته های مزبور بر صنعتگران آن زمان تاثیر چندانی نداشت، و شواهد زیادی وجود دارد که حتی در آغاز قرن بیستم آنچه بتوان به عنوان یک سیستم هزینه یابی یا حسابداری صنعتی مناسب و مطلوب شناخت تنها به صورت استثنا در شماری از صنایع آمریکایی و انگلیسی وجود داشته است. حالت عام آن بود که صنایع از تکنیکهای تقریبی آسان برای محاسبه قیمت تمام شده محصولات خود استفاده می کردند و اساساً هزینه های توزیع کالا در محاسبات آنان نقشی نداشت.

«الکساندر همیلتون چرچ» در سال ۱۹۰۰ می گوید: «اغلب شرکتها اعم از کوچک و بزرگ از نوعی از سیستم هزینه یابی برخوردارند که به صورت تقریبی و بنا به سلیقه آنان میزان مواد و دستمزد صرف شده در هر یک از سفارشها را محاسبه می کنند. فاصله زیادی بین سیستمهای هزینه یابی مزبور با آنچه در شرکتهای آمریکایی به عنوان سیستم هزینه یابی مشاهده می شود وجود دارد.»

همچنین او می گوید: «جایی نیست که عملیات حسابداری آن بدون اتکا به یک سری دفترهای بازرگانی نگهداری شده توسط فرد مورد اعتماد کامل صاحب سرمایه اداره نشود. حسابهای کارخانه

هنوز معنایی ندارند و حتی اعتقاد آقایان صنعتگران مجرب نیز بر آن است که حسابهای کارخانه هیچ استفاده ای برای آنان ندارد.»

دلایل مهم در ارتقای نیاز برای هزینه یابی در جوامع صنعتی را از این تاریخ به بعد می توان بدین ترتیب عنوان کرد.

۱) افزایش در ظرفیت تولید و پیچیدگی انجام عملیات تولید و رشد مسائل مرتبط با اداره صنعت.

رشد سریع صنایع ذوب آهن، معدن، نساجی و حمل و نقل (راه آهن) را به عنوان نمونه در این مقطع می توان یاد کرد که با توجه به اهمیت و نقش سرمایه گذاری فراوان در زمینه های ساختمان، ماشین آلات و تجهیزات و مدیریت و اداره آنهاست که اهمیت «هزینه های سربار» در مقابل بهای اولیه روبه فزونی می گذارد و از این رو نیاز به هزینه یابی بیشتر از پیش احساس می گردد.

۲) ادغام و تصاحب صنایع کوچک توسط صنایع بزرگ و تحقق شرایطی که مدیریت از مالکیت فاصله می گیرد.

۳) یکی دیگر از عوامل مهم در رشد نیاز به حسابداری صنعتی، مشکل تعیین قیمت کالا در صنایع مهندسی (Engineering Industries) بوده است و هرچه این نسبت پیچیده تر می شد آن نیاز هم بیشتر احساس می گردید. در یکی از مقالات در خصوص مهندسی در یکی از نشریات سال ۱۸۶۹ اشاره می شود که «داشتن یک قیمت تمام شده برآوردی با درجه دقت حتی ۸۰٪ نیز می تواند سودمند باشد.»

۴) افزایش رقابت و کاهش حاشیه

ورق بزیند

سود. در مقاله‌ای از یکی از نشریات سال ۱۸۹۱ گفته شده است که شرایط رقابتی حاضر و به تبع آن کاهش میزان سود ایجاد می‌کند که ارزش بیشتری برای داشتن یک سیستم محاسبه قیمت تمام شده قائل شد.

به هر ترتیب نمی‌توان قاطعانه گفت که صرفاً و تنها به دلایلی که اشاره شد حسابداری صنعتی نضج گرفت، بلکه توسعه شناخت این مهم در میان صنعتگران بود که آنان را برانگیخت تا در جهت تأمین این مکانیزم سرمایه‌گذاری کنند.

در خلال سالهای ۱۸۷۵-۱۹۰۰ سیستم حسابداری صنعتی حاکم بر صنایع مهندسی که به صورت سفارشی کار می‌کردند بر این اساس استوار بود که طبق اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق سرپرستان کار درخصوص اوقات کار صرف شده توسط کارگران و جزئیات مواد مصرف شده در هر سفارش از یک سو و اعمال کنترل‌های لازم جهت دریافت اطمینان از صحت اطلاعات هزینه‌های انجام شده در هر سفارش، قیمت تمام شده سفارشات محاسبه می‌شد. هزینه سربار براساس نرخهای جذب سربار که به عنوان درصدی از هزینه دستمزد یا درصدی از بهای اولیه محاسبه می‌شد به بهای اولیه اضافه می‌گردید. نرخهای جذب مزبور از طریق اطلاعات مالی سال گذشته استخراج می‌شد و ملاک عمل قرار می‌گرفت و حاصل جمع هزینه‌های مواد، دستمزد و سربار محاسبه شده از این طریق، قیمت تمام شده واقعی سفارش را تشکیل می‌داد. به هر ترتیب در این زمان نیز اختلاف نظر نسبت به نحوه برخورد با هزینه بهره سرمایه، هزینه‌های توسعه، هزینه از مدافقت‌گاری یا

ناباب شدن ماشین‌آلات در محاسبات قیمت تمام شده وجود داشته است. مسائلی از قبیل اختلاف نظر درخصوص اینکه مواد خریداری شده با نرخهای مختلف چگونه به حساب قیمت تمام شده سفارشات منظور شوند؟ یا تفاوت نظر درخصوص اینکه هزینه اضافه کاری به عنوان بخشی از قیمت تمام شده سفارشات انجام شده در طول اضافه کاری محسوب شود یا به کل سفارشات انجام شده سرشکن گردد؟ و یا اختلاف نظر درخصوص چگونگی تخصیص هزینه‌های سربار؟ یا اینکه با ظرفیت بلااستفاده چه باید کرد؟ به هر ترتیب سیستم محاسبه قیمت تمام شده به طرز واقعی به نحوی که در آن زمان حاکم بود به ترتیبی که در بالا توضیح داده شد، مانع از آن می‌شد که پاسخ قاطع و روشنی برای سؤالاتی که مطرح شد پیدا شود. برای فرار از موانع و محدودیتهای هزینه‌یابی واقعی که قیمت تمام شده را به طرز خام و ناپخته‌ای محاسبه می‌کند و پاسخگویی به کلیه سؤالات فوق سه تحول عمده در حسابداری صنعتی صورت گرفت.

۱) بهبود روشهای تخصیص هزینه‌های سربار به طریقی که ثبت‌های هزینه، واقعیت قیمت تمام شده را منعکس کند.  
۲) ابداع روشهایی که از طریق آن بتوان از تاثیر تغییرات در ظرفیت عملیات بر قیمت تمام شده تولید جلوگیری کرد و در نتیجه آن بتوان تاثیر سایر عوامل را که موجب تغییر در قیمت تمام شده محصولات شده است شناسایی نمود.  
۳) ابداع روشی که بتواند تغییرات عمده در عوامل هزینه تشکیل دهنده قیمت تمام شده را مجزا، و میزان آن را مشخص کند.

از آن زمان تا طرح مقوله حسابداری استراتژیک هیچ نوع ابداع عمده‌ای درخصوص بخش اول از تحولات فوق که مربوط به تخصیص هزینه‌های سربار است رخ نداده است. اما ابداعات جدید درخصوص بخش دوم و سوم از تحولات فوق موجب حرکت از سیستم هزینه‌یابی واقعی به سیستم هزینه‌یابی استاندارد شده است و این تحولات هنوز هم با طرح مسئله حسابداری استراتژیک ادامه دارد. بمنظور رسیدن به آنچه که موضوع این مقاله است، لازم می‌بینم تا در این مقطع نسبت به بیان حاصل تحقیق و بررسی انجام شده نسبت به سیر تحولات درخصوص هر یک از سه رویداد عمده فوق از ابتدا تا به امروز که بحث حسابداری استراتژیک، رواج یافته است بپردازم.

اول، سیر تحولات در تخصیص هزینه‌های سربار به بهای اولیه:  
نحوه برخورد با هزینه‌های سربار در سالهای ۱۸۸۰ تا ۱۸۹۰ به ترتیبی بود که همچنان هم خام به نظر می‌رسید؛ هنری دونالد در سال ۱۸۹۸ از یک شرکت قالبساز آمریکایی شواهدی را مطرح می‌سازد که وی برای تعیین قیمت تمام شده قالبهای خود هزینه مواد را با حاصل ضرب آن در یک نرخ ثابت به عنوان هزینه دستمزد محاسبه می‌کرد و معادل حاصل جمع هزینه مواد و دستمزد را از بابت سایر هزینه‌ها در محاسبات قیمت تمام شده قالبهای خود منظور می‌داشت اعتقاد مدیران این شرکت بر آن بوده است که قیمت تمام شده محاسبه شده به طریق پیشگفته مقرون به واقعیت بوده است، اما از آنجا که هیچ سیستم حسابداری تعریف

شده‌ای جهت ثبت حسابداری عملیات مزبور وجود نداشت، لذا نمی‌توان اظهارنظری درخصوص درجه صحت و دقت آن روش محاسبه قیمت تمام شده و نهایتاً تخصیص هزینه دستمزد و سربار به محصول ارائه کرد.

روشهای دیگری که برای تخصیص هزینه سربار به بهای اولیه مطرح شد از این قرار بود:

۱ - منظور کردن صددرصد هزینه دستمزد به عنوان سربار به بهای اولیه و معادل ۲۵٪ بهای تمام شده از بابت سود جهت محاسبه قیمت فروش.

۲ - با استفاده از نرخهای روزانه یکسان هزینه سربار هر ماشین یا ابزار در هر روز محاسبه و معادل درصدی از مجموع هزینه دستمزد و هزینه‌های سربار ماشین و یا ابزار موردنظر هزینه‌های غیرمستقیم ساخت و سود در نظر گرفته می‌شد و معادل درصد مشابه بر هزینه مواد مصرفی افزوده می‌گشت تا از حاصل جمع عوامل هزینه محاسبه شده به طریقی که ذکر شد قیمت فروش محاسبه شود.

۳ - منظور کردن درصدی از هزینه دستمزد به عنوان هزینه استفاده از ابزار و ماشین‌آلات و پوششی برای سایر هزینه‌ها.

۴ - نرخهای جداگانه‌ای برای هر یک از ماشین‌آلات و ابزار براساس قیمت خرید، هزینه مصرف نیرو و هزینه دستمزد اپراتورهای مربوط به صورت برآورد محاسبه می‌شد و براساس آن و میزان هزینه مواد و دستمزد به اضافه درصدی از مجموع هزینه‌های مزبور بابت سایر هزینه‌ها، قیمت تمام شده محاسبه می‌گردید.

۵ - ماشین‌آلات و ابزار براساس قیمت خریدشان نرخگذاری می‌شد و بدین

ترتیب حق‌الزحمه کار انجام شده محاسبه می‌گردید و در شرایط استثنایی برای جلوگیری از هدر رفتن برخی سفارشها ممکن بود نرخهای محاسبه شده را کاهش دهند.

۶ - درصدی از بهای اولیه به عنوان هزینه سربار محاسبه شده و درصدی از بهای کارخانه به عنوان سود و از حاصل جمع عوامل مزبور قیمت کالا محاسبه می‌شد.

۷ - درصد ثابتی به بهای اولیه از بابت هزینه سربار و سود اضافه می‌شد تا قیمت کالا محاسبه شود.

روش درصد ثابت از بهای اولیه (آخرین روش یاد شده) و روش درصد ثابت از هزینه دستمزد در خلال سالهای ۱۹۰۰ از متداولترین روشهای محاسبه هزینه سربار به حساب می‌آمد.

در هر حال انتقادات زیادی نسبت به استفاده از روش درصدی از «بهای اولیه» وجود دارد. در این روش اقلامی که دارای بهای اولیه یکسان هستند هرچند بخش اعظم یکی از آنها را مواد اولیه گرانتر تشکیل دهد باز سهم یکسانی از هزینه سربار را به خود اختصاص می‌دهند.

به خاطر گریز از انتقادات وارد بر این روش بود که روش «درصدی از هزینه‌های دستمزد» به عنوان روش مناسب مورد توجه قرار می‌گیرد. براین روش نیز انتقاداتی وارد است، اگرچه توجه مبتکران این روش آن است که از این طریق سهم عادلانه‌ای از هزینه‌های سربار به محصولات و سفارشهای مختلف اختصاص می‌یابد زیرا که هزینه دستمزد نسبت مستقیمی با زمان کار داشته و زمان کار نیز نسبت مستقیم با استفاده از

امکانات و تجهیزات و نهایتاً هزینه‌های سربار دارد. درحالی‌که این انتقاد وجود دارد که تفاوت هزینه دستمزد کارکنان مختلف و بحث تخصص و درجه کارایی آنان می‌تواند این مکانیزم را بی‌اعتبار سازد.

به منظور پاسخگویی به انتقادات موجود، نرخ جذب سربار براساس درصدی از هزینه دستمزد به تفکیک مراکز تولیدی مختلف مطرح شد، با این اعتقاد که پرسنل شاغل در هر مرکزی ظاهراً از نرخهای دستمزد یکنواختی برخوردار بوده و یا تفاوت چندانی در هزینه‌های دستمزد آنان وجود ندارد. از آنجا که این فرض در بسیاری از شرکتها حاکم بود، این روش تا حدودی از انتقادات مصون ماند اما واقعیت امر این است که بحث اختلاف درجه تخصص و دستمزد نیز می‌تواند در هر مرکز هزینه‌ای وجود داشته باشد.

نهایتاً در مسیر این تحولات نرخهای جذب سربار براساس ساعت کار مستقیم جهت هر مرکز هزینه مطرح شد و از این طریق علی‌رغم وجود هزینه‌های دستمزد متفاوت، هر سفارشی که مدت کار بیشتری اعم از کار متخصص یا غیر متخصص (ارزان یا گران) صرف آن می‌شد، هزینه سربار بیشتری را به خود اختصاص می‌داد.

اما اشکالات هنوز باقی است و آن اینکه در این روش هیچ ملاحظاتی جهت کارگرانی که با ماشین‌آلات متفاوت کار می‌کردند در نظر گرفته نشده است و به زبان دیگر این روش شاید در شرایطی که عمده فعالیت‌های تولیدی به صورت دستی است واقعیت داشته باشد اما در شرایطی که

ورق بزنید

درجه اتوماسیون بالا می‌رود قابلیت این روش از دست می‌رود.

**آخرین تحولات در تخصیص هزینه‌های سربار، براساس ساعت کار ماشین و یافتن نرخهای جذب سربار در مراکز هزینه تولیدی براساس مبانی شایسته و مناسب گوناگون در اواخر قرن نوزدهم صورت گرفته و هم اکنون هم کاربرد دارد.** با بررسی تحولات یاد شده مشاهده می‌شود که مشکل اصلی در هزینه‌یابی اساساً مربوط به هزینه‌های سربار و تبعات آن بوده است و ملاحظه می‌شود که روش محاسبه هزینه‌های سربار از محاسبه ساده آن به صورت درصدی از بهای اولیه شروع شده و رفته رفته به روشهای پیچیده‌تر و دقیقتر منتهی شده است.

**حال ببینیم با طرح حسابداری استراتژیک کاربردها در ارتباط با این مفهوم چگونه تغییر می‌یابند.** اما امروزه با وجود تمامی انتقادات موجود نسبت به استفاده از روش جذب سربار براساس هزینه دستمزد یا ساعت کار کارگران، بنابر دلایل موجود استراتژیکی این روش باز مورد استفاده و حمایت قرار می‌گیرد. نرخهای جذب سربار در حسابداری استراتژیک تنها، با هدف تعیین قیمت تمام شده محاسبه نمی‌گردد، بلکه با کاربردی متفاوت، برای رسیدن به اهداف استراتژیک به کار می‌رود. نرخ جذب سربار براساس ساعت کار مستقیم بدین دلیل حمایت می‌شود که اگر میزان کارکنان در واحدی بیشتر باشد سهم آنان از هزینه‌های سربار بیشتر خواهد بود و اختصاص سهم بیشتر هزینه‌های سربار برای چنین واحدی موجب می‌گردد که میزان سوددهی آن واحد کاهش یابد و در

نتیجه مدیران آن مورد ارزیابی بدتری قرار گیرند. در نتیجه اعمال این روش است که مدیران ترغیب می‌شوند تا نسبت به افزایش کارایی پرسنل موجود، کاهش نیروی انسانی مازاد و همچنین افزایش درجه اتوماسیون کار خود اقدام نمایند. در نتیجه حاصل این اقدامات منجر به بهای تمام شده کمتر، قیمت نازلتر، رقابت آسانتر و بازار جدیدتر می‌گردد!

یکی دیگر از مهمترین تحولات در تخصیص هزینه‌های سربار در حسابداری استراتژیک، تخصیص هزینه‌های سربار براساس تعداد قطعات به کار رفته در محصولات مختلف است.

چنین مبنایی جهت تخصیص هزینه‌های سربار نیز اهداف استراتژیک در بردارد. با استفاده از این روش محصولاتی که از تعداد و قطعات کمتری تشکیل یافته باشند سهم کمتری از هزینه‌های سربار را به خود اختصاص خواهند داد و در نتیجه مسئولان مرتبط با آن محصولات از سودآوری بالاتری برخوردار می‌شوند. کاربرد این روش در حقیقت موجب می‌شود که مدیران از تنوع و تعدد قطعات در ساخت محصول خود بکاهند و در نتیجه تکنولوژی ساخت ساده‌تری را جهت تولیدات موردنظر خود انتخاب کنند. اعمال این روش بتدریج موجب کاهش قیمت تمام شده محصول نهایی و افزایش درجه رقابت آن در بازار محصول می‌گردد.

از دیگر تحولات در تخصیص هزینه‌های سربار در حسابداری استراتژیک تغییر مراکز هزینه خدماتی به مراکز درآمد در بعضی از شرکتها بوده است. بدین ترتیب هزینه‌های دوایر خدماتی دیگر به عنوان هزینه سربار غیرمستقیم

تلقی نمی‌شود و مستقیماً به مراکز یا محصولات تولیدی اختصاص می‌یابد.

همان طور که اشاره شد دومین تحولی که می‌بایست برای گریز از سیستم هزینه‌یابی واقعی صورت گیرد، ابداع روشهایی از هزینه‌یابی است که بتواند به طریقی از تاثیر تغییرات حجم عملیات بر قیمت تمام شده جلوگیری کند.

بنابراین بحث بعدی به بررسی سیر تحولات در تعیین ظرفیت بلااستفاده از گذشته تا حال و نگرشی بر جایگاه آن در حسابداری استراتژیک اختصاص دارد.

همان طور که اشاره شد با طرح ایده مراکز هزینه تولیدی در اواخر قرن نوزدهم نرخهای جذب سربار براساس ساعت کار ماشین که امروز هم شاهد آن هستیم، مطرح شد. اما الکساندر هیلتون چرچ که مبتکر این تحول مهم در حسابداری صنعتی بوده است، به دنبال مشاهده تاثیر ناموزون تغییرات ظرفیت بر قیمت تمام شده محصولات، مشکل تعیین ظرفیت بلااستفاده در مراکز هزینه تولیدی را مطرح و ایده «نرخهای جذب سربار مکمل» را ارائه می‌کند.

مفهوم نرخهای جذب سربار مکمل از نظر وی ایجاد مکانیزمی جهت محاسبه نرخهای جذب سربار و ظرفیت بلااستفاده بوده و بدین ترتیب پیشنهاد می‌شود که از حاصل جمع هزینه‌های سربار مستقیم و هزینه‌های سربار مشترک، نرخ جذب سرباری براساس ساعات کار ظرفیت ماشین جهت هر مرکز هزینه تولیدی تحت عنوان «نرخ جذب علمی سربار» Scientific Machine HRS rate محاسبه شود، با این پیشفرض که هر ماشین در تمام روزهای ماه از حداکثر ظرفیت خود استفاده خواهد کرد. براساس نرخ علمی جذب سربار و

اوقات کارکرد واقعی ماشین در روی هر محصول، میزان سربار قابل اختصاص به حساب قیمت تمام شده محصول مربوط محاسبه و متقابلاً حساب جذب هزینه‌های سربار بستانکار می‌شده است، و واقعیت هزینه‌های سربار در بدهکار این حساب منظور و از تجزیه و تحلیل وضعیت مانده این حساب انحراف ظرفیت و احتمالاً ظرفیت بلااستفاده از دیدگاه همیلتون محاسبه می‌شده است. به عقیده همیلتون چرچ در صورتی که مانده حساب جذب هزینه‌های سربار بدهکار باشد حاکی از عدم استفاده از ظرفیت ماشین‌آلات بوده، و از حاصل تقسیم رقم انحراف بر ساعات کار ماشین نرخ دیگری تحت عنوان «نرخ جذب سربار مکمل» محاسبه می‌شده و براساس ساعت کار ماشین صرف شده در هر دایره تولیدی سهمی از آن به واحد مربوط اختصاص می‌یافته است.

اشکالات زیادی بر این نحوه برخورد با هزینه‌های سربار و محاسبه انحراف ظرفیت مطرح است. از آن جمله عدم ملاحظه عواملی چون تغییرات سطح هزینه‌ها، کارایی متفاوت ماشین‌آلات و یا تخصیص انحراف ظرفیت بلااستفاده از طریق نرخهای مکمل به قیمت تمام شده محصولات و یا محاسبه ظرفیت ماشین‌آلات براساس مفروض کارکرد کامل آنها در طول ماه را می‌توان برشمرد.

به هر ترتیب جان‌ویت‌مور بنیانگذار هزینه‌یابی استاندارد، به طریقی روش پیشنهادی همیلتون را جهت محاسبه ظرفیت بلااستفاده اصلاح کرد و به جای حداکثر ظرفیت (یا ظرفیت ایده‌آل) ماشین‌آلات ظرفیت نرمال را به عنوان مبنای محاسبات نرخ جذب همیلتون چرچ مطرح نمود و اعلام داشت که انحراف

ظرفیت بلااستفاده باید به حساب عملکرد سود و زیان منظور شود نه قیمت تمام شده. به عبارت دیگر ویت‌مور خطر انتخاب استانداردهای غیر قابل دسترس را در پیش‌رو داشت و به همین مناسبت راه‌حل ظرفیت عملی یا نرمال را جایگزین ظرفیت ایده‌آل کرد.

امروزه در حسابداری استراتژیک مبنای ظرفیت، حداکثر ظرفیت و کارایی است. اوقات تلف شده به صفر رسیده و گردش موجودیها بر مبنای صفر تغییر یافته و هزینه‌های سرمایه‌گذاری حداقل شده است. از این روست که «روش بهنگام شده ساخت» JIT پس از سی سال در شرکت تویوتا نتیجه می‌دهد.

ظرفیت در برنامه ریزیهای پنجساله در روش بهنگام شده ساخت JIT بر مبنای صددرصد کارایی برآورد می‌شود. یکی دیگر از کاربردهای این مفهوم در حسابداری استراتژیک محاسبه پولی اوقات تلف شده در نتیجه اعمال پاره‌ای از سیاستها بوده است. برای روشن شدن موضوع واقعیتی از یک شرکت اروپایی ارائه می‌شود. در یکی از شرکتهای اروپایی موضوع کاهش نیروی انسانی در سالهای اخیر مطرح بوده است و بر آن اساس اقدام به اخراج و بازخرید اغلب کارکنان آن که در واحد تعمیرات اشتغال داشته و عهده‌دار مسئولیت انجام عملیات پیشگیری تعمیرات بوده‌اند، گردید. در نتیجه عدم انجام بهنگام عملیات پیشگیری تعمیرات در ماههای بعد، موجب خرابی دستگاهها و در نتیجه افزایش اوقات تلف شده می‌گردد. بررسی مالی این نقیصه کیفی و گزارشدهی آن جهت تغییر سیاستهای مدیریتی در حسابداری استراتژیک کاربست دارد.

همان طور که قبلاً نیز اشاره شد سومین تحول اساسی مورد نیاز در اصول هزینه‌یابی ابداع روشی بود که از آن طریق بتوان تغییرات عمده در عوامل هزینه تشکیل‌دهنده قیمت تمام شده را شناسایی کرد. طی این بخش از بحث خود لازم است یادآور شوم ویت‌مور بنیانگذار سیستم هزینه‌یابی استاندارد با طرح مسئله ظرفیت نرمال، ایده قیمت تمام شده جذبی (نرمال) را جایگزین قیمت تمام شده واقعی کرد. حال برای بررسی نمود دیگری از مفاهیم حسابداری مدیریت در حسابداری استراتژیک بدواً به سیر تکامل مفهوم هزینه‌یابی جذبی (نرمال) و چگونگی مطرح شدن سیستم هزینه‌یابی استاندارد می‌پردازیم و نهایتاً کاربرد آن را در حسابداری استراتژیک مطرح می‌کنیم. بررسی امکان بنیانگذاری معیارهایی از پیش تعیین شده به منظور مقایسه هزینه‌های واقعی به اواخر قرن نوزدهم بازمی‌گردد.

گارک و فلس Fells and Garcke پیشنهاد کردند «قبل از صدور هر سفارش ساختی لازم است به منظور دستیابی به صرفه بیشتر در تولید، توسط فردی که کاملاً از فرایند ساخت آگاهی داشته باشد، حداقل هزینه‌های دستمزد و مواد مرتبط با ساخت محصول برآورد شود و برآورد مواد می‌باید به عنوان مجوز خروج جنس در اختیار انبار نیز قرار گیرد.

بعدها قیمت‌های مشابه بازار معیار مقایسه هزینه‌های واقعی قرار گرفتند و نهایتاً جان ویت مور Whit more آمریکایی برای اولین مرتبه در یکی از کلاسهای درس خود در دانشگاه نیویورک در سال ۱۹۰۵، سیستم هزینه‌یابی استاندارد در یک ورق بزنید



کارخانه کفش را مطرح کرد. همواره این سؤال وجود دارد که آیا او خود این ایده را ارائه کرد یا از طریق مشاهداتی که در سایر شرکتها داشت به آن دست یافت؟ به هرحال روشی که وی مطرح کرد با مفهوم پذیرفته شده امروزی هزینه‌یابی استاندارد تفاوت دارد.

جدا از ویت مور، امرسون در مقاله‌ای اظهار داشت که «دو روش کاملاً متفاوت برای تعیین قیمت تمام شده وجود دارد یکی قیمت تمام شده را پس از انجام کار و دیگری قبل از آن محاسبه می‌کند. روش اول روشی قدیمی است که هنوز در اغلب کارخانه‌ها کاربرد دارد و روش دوم، روش نوینی است که صنایع بزرگ در شرف به کارگیری آن می‌باشند. روش اول اشتباه است و اطلاعات را با تاخیر فراوان فراهم می‌کند و ارقامی را در محاسبات خود منظور می‌دارد که هیچ ارتباطی با محاسبات قیمت تمام شده ندارند. این بودجه شده ملاک مناسبی را جهت کنترل کارایی فراهم می‌کند.

در همین برهه از زمان است که ارتباط هزینه‌یابی استاندارد و بودجه ثابت مطرح می‌شود و متعاقباً به علت خاصیت کنترلی ضعیفی که بودجه‌های ثابت دارند، بودجه انعطاف‌پذیر با استفاده از ایده هنری‌س و پیشنهاد تلویحی او در سال ۱۹۰۳ عرضه می‌شود. آنچه امروزه به عنوان هزینه‌های استاندارد در متون سراغ داریم، حاصل کار چارتر هریسون در سال ۱۹۱۸ بوده است، که فرمولهای لازم جهت محاسبه انواع انحرافات در هزینه‌یابی استاندارد را عرضه کرده است.

برای روشن شدن جایگاه مفاهیم هزینه‌یابی استاندارد و بودجه (برنامه‌ریزی

و کنترل) در حسابداری استراتژیک گفته امرسون یکی از بنیانگذاران هزینه‌یابی استاندارد را بار دیگر بازگو می‌کنم. او می‌گوید «دو روش کاملاً متفاوت برای تعیین قیمت تمام شده وجود دارد، یکی قیمت تمام شده را پس از اینکه کار انجام شد و دیگری قبل از عهده‌دار شدن انجام کار محاسبه می‌کند».

در حسابداری استراتژیک تصور غیر از این است، در حسابداری استراتژیک قیمت تمام شده قبل از اینکه مشخصه‌های قطعی محصول شناخته شود محاسبه می‌گردد و براساس آن تکنولوژی ساخت مشخص و سپس خطوط تولید و تولید محصول موردنظر تجهیز می‌شود. (ایکاش آقای امرسون زنده بود و به او می‌گفتم که سه روش کاملاً متفاوت برای تعیین قیمت تمام شده وجود دارد نه دو روش!)

در حسابداری استراتژیک تحلیلگران بازار بیشتر از هر نهاد دیگر برون‌سازمانی بر کم و کیف عملیات شرکت تاثیر می‌گذارند. آنها با تحلیل خود از بازار سقف قیمت قابل عرضه برای محصولات را مشخص می‌کنند. برآن اساس مسئولان تکنولوژی ساخت و طراحی محصول نسبت به تعیین مشخصه‌های کامل محصول و اجزای تشکیل‌دهنده آن با محاسبات دقیق اقدام می‌کنند و آن را در اختیار حسابداران مدیریت قرار می‌دهند. با انجام محاسبات مالی و تعیین قیمت تمام شده محصول مشخص می‌گردد که رقم محاسبه شده با توجه به درصد سود مورد نظر زیر قیمت عرضه شده توسط تحلیلگران بازار است یا خیر؟ در صورتی که رقم محاسبه شده بیش از رقم مزبور باشد تکنولوژی ساخت و طراحی محصول

باید تغییر کند، و این سیکل تا دستیابی به قیمت تمام شده مورد نظر تکرار می‌شود.

براین اساس است که کلیه برنامه‌ریزیها صورت می‌گیرد. بنابراین مفهوم هزینه‌یابی استاندارد در حسابداری استراتژیک با کاربردی که تاکنون از این مفهوم شناخته‌ایم کاملاً مغایر است.

### نتیجه‌گیری

در خاتمه می‌توان نتیجه‌گیری کرد که: (۱) با توجه به بررسی اجمالی انجام شده نسبت به سیر تکاملی حسابداری مدیریت، حسابداری مدیریت تابع شرایط خشک و محدودیتهای قانونی و اصول و روش نمی‌تواند در جهت حذف ضایعات، ظرفیت بلااستفاده و اوقات تلف شده کارساز باشد. و در نتیجه تغییر شرایط موجب تغییر ناموزون در قیمت تمام شده می‌شود.

اگرچه امرسون اساساً سیستم هزینه‌یابی استاندارد را مطرح کرده است ولی هیچگاه مشخص نشد، که راه حل او جهت محاسبه ضایعات، ظرفیت بلااستفاده و اوقات تلف شده چه بود و آنچه او به عنوان انحراف مطرح ساخت صرفاً انحراف اولیه بین استاندارد و واقعیت هزینه‌هاست و هیچ تلاشی در

جهت تجزیه و تحلیل اجزای تشکیل دهنده انحرافات به عمل نیورد.

مقصود اولیه ویت‌مور از طرح سیستم هزینه‌یابی استاندارد برای اولین بار طرح‌ریزی مکانیزی بود که طی آن بتواند ضمن کنار گذاشتن سیستم هزینه‌یابی واقعی و جذبی (نرمال) قیمت تمام شده محصولات را به آسانی و بدون تحمل هزینه‌های دفتری و صرف زمان زیاد محاسبه کند. خاصیت‌های کنترلی سیستم هزینه‌یابی استاندارد در واقع از تبعات آن بوده است.

به هر ترتیب این سیستم برای هر دو منظور تعیین قیمت تمام شده و کنترل هزینه‌ها کاربرد داشته است و تدریجاً خاصیت‌های کنترلی آن با طرح حسابداری مدیریت اهمیت بیشتری یافته، و از استانداردها به عنوان ملاکی جهت تدوین بودجه‌های کنترلی استفاده شده است.

قدمت بودجه به زمان ژوزف در مصر برمی‌گردد. در آن زمان بودجه‌ای جهت تهیه و توزیع و مصرف ذرت وجود داشته است. حدود بیش از ۲۰۰ سال است که از قدمت بودجه دولتی در انگلستان و صد سال از قدمت بودجه در آمریکا می‌گذرد.

در سال ۱۸۲۵ کازاکس تمایل خود برای انجام عملیات حسابداری براساس برآوردهای آینده در کنار حسابداری تاریخی را مطرح کرد و بخشی از کتاب خود به نام «تماس آینده» را به بحث بودجه اختصاص داد و در آن تنظیم بودجه سالانه را به تفکیک ماه‌های سال پیشنهاد نمود.

بودجه امروزه کاربردهای بسیاری یافته است؛ در بخش دولتی از آن به عنوان تأمین منابع مالی استفاده شده و در صنایع به عنوان ابزاری برای برنامه‌ریزیهای

سیستماتیک به کار می‌رود، یا اینکه در مواردی از آن برای تعیین حدود اختیارات مالی استفاده شده است. اما کاربردی که امروزه از سیستم بودجه در حسابداری مدیریت انتظار می‌رود بیشتر با جنبه‌های کنترلی هزینه‌ها ارتباط دارد و در اوایل قرن حاضر اهمیت آن بیشتر احساس شده است.

در سال ۱۹۱۱ برآورد هریک از عوامل هزینه سربار در بودجه کنترلی مطرح شد و از آن در محاسبات قیمت تمام شده استفاده شد و نهایتاً هزینه‌های واقعی سربار با هزینه‌های برآوردی سربار (بودجه) مقایسه گشت. به کارگیری این روش دو خاصیت در بر داشته است؛ اول اینکه با استفاده از این روش هزینه‌یابی، قیمت تمام شده محصولات تولیدی در نتیجه تغییر حجم، ثابت خواهد ماند و مضافاً اینکه مقایسه اختلاف بین هزینه‌های واقعی و هزینه‌های استانداردهای مطرح شده در حسابداری مالی نیست، بلکه تابع شرایط حاکم بر صنعت است و آزادی عمل از هر نظر در آن جاری است.

۲) در سیر تحولات حسابداری مدیریت همواره تجربه بر تئوری پیشی داشته است و هر مفهومی و کاربردی از آن، ابتدا تجربه شده و بعدها به صورت آکادمیک مطرح گشته یا توسعه یافته است. از این رو باید انتظار داشت که در آینده‌ای نه‌چندان دور مسبحث حسابداری استراتژیک به عنوان موضوع آکادمیک در مراکز علمی به تدریس گذاشته شود.

۳) دلایل رشد حسابداری صنعتی و شکل تکامل یافته آن حسابداری مدیریت، مورد اشاره قرار گرفت و با مقایسه شرایط یاد شده با وضعیت و شرایط حاکم در

صنایع ایران تلاشی بی‌وقفه و همه‌جانبه لازم است تا بستر صنعت ما مستعد پذیرش و بکارگیری این مفاهیم گردد.

۴) با بررسی تاریخ تحولات حسابداری مدیریت و تجربه و شناختی که از تفکر موجود از سیستم‌های حسابداری صنعتی در صنایع ایران داشته‌ام متأسفانه باید گفت که صنایع ما اگرچه وارث تکنولوژی دو دهه اخیر بوده‌اند اما از نظر تفکر و کاربست مفاهیم حسابداری صنعتی هنوز در قرن هجدهم به سر می‌برند.

۵) در حسابداری استراتژیک کاربردها تغییر می‌یابند نه مفاهیم.

## تسلیت

آقایان احمد عبایی کویایی، بهرام غیبایی، نصرالله سعادت، علی اصغر شهبازی، عباس اسرارحقیقی، دکتر علی ثقفی، مسعود دادگر، خسرو پورمعمار و عبدالمجید غریب‌نژاد از اعضای انجمن و از دوستان دانشگاهی و حرفه‌ای ما در دو ماه گذشته هریک به سوگ عزیزی نشستند.

مصیبت وارد را به ایشان تسلیت می‌گوییم و برایشان بردباری و شکیبایی آرزو می‌کنیم.